

María Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Emilio Cencerrado Millán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

**Incentivos a la creación de
empleo en la imposición
sobre la renta de las
personas físicas y de las
sociedades**

INCENTIVOS A LA CREACIÓN DE EMPLEO EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE LAS SOCIEDADES

María Teresa Soler Roch y Emilio Cencerrado Millán

SUMARIO: *I. Concepto de incentivo a la creación de empleo. II. Análisis de los concretos incentivos a la creación de empleo. 2.1. La libertad de amortización por creación de empleo. A. Ámbito subjetivo de aplicación. B. Requisitos jurídicos para su aplicación. C. Cálculo y aplicación de la libertad de amortización. D. Regularización por incumplimiento de los requisitos. e. Incompatibilidades con otros beneficios tributarios. 2.2. La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. A. Ámbito subjetivo de aplicación. B. Requisitos jurídicos para su aplicación. C. Cálculo y aplicación de la deducción. D. Incompatibilidades en el cómputo de los trabajadores. 2.3. El pretendido incentivo al empleo de la estimación objetiva. 2.4. Los incentivos al cobro de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único. III. Conclusión.*

I. CONCEPTO DE INCENTIVO A LA CREACIÓN DE EMPLEO

Como bien es conocido, el artículo 4 de la Ley General Tributaria reconoce que los tributos cumplen, además de una función principalmente recaudatoria de los ingresos públicos, una función instrumental de política económica general, atendiendo a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurando una distribución de la renta nacional. En realidad, esta dualidad funcional fiscal y extrafiscal, es inherente a casi todos los tributos, al menos a aquellos que gravan generalizadamente índices generales de riqueza del contribuyente, como son los impuestos que recaen sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades¹.

1 Incluso, muchos de los tributos que pretendidamente tienen una función principalmente extrafiscal, cumplen simultáneamente la función de allegar recursos a la Hacienda Pública, tanto que la doctrina ha cuestionado con frecuencia su objetivo de extrafiscalidad (*vid.*, por todos, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 77, 1993, pág. 24).

A nuestro juicio, constituyen un argumento de peso en este sentido las cifras de recaudación obtenidas en el ejercicio 2000. Así, los Impuestos Especiales, pretendidamente cumpliendo una función esencialmente extrafiscal, recaudaron unos 2,67 billones de ptas., que casi iguala los 2,86 billones de ptas. que se ingresaron mediante el Impuesto sobre Sociedades y se sitúa en casi la mitad de la aportación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cifrada en 5,34 billones de ptas.

De esta forma, la configuración concreta de los mencionados impuestos (descripción del hecho imponible, establecimiento de exenciones, formación de bases imponibles, niveles y estructura de los tipos de gravámenes, establecimiento de deducciones de la cuota e, incluso, la regulación de los pagos a cuenta) incide no sólo en el nivel de recursos públicos que generarán dichos impuestos para atender a los gastos públicos (función recaudatoria o fiscal), sino que también puede provocar determinados comportamientos económicos de los contribuyentes dirigidos a la consecución de objetivos de política económica nacional (función extrafiscal). Así, por poner algunos ejemplos, una mera reducción de los tipos de gravamen supone un incremento de la renta disponible de los contribuyentes que puede traducirse en un mayor crecimiento económico y del empleo; o el establecimiento de determinadas deducciones o exenciones al ahorro puede reducir el consumo de los contribuyentes con objeto de controlar la inflación, o la introducción de deducciones para la realización de actividades de investigación y desarrollo puede mejorar la competitividad de la economía nacional y reducir su dependencia tecnológica del exterior².

Por otra parte, y en un plano normativo superior, podemos afirmar claramente que la Constitución española ofrece una cobertura suficiente a la utilización, entre otros, del instrumento tributario para la consecución de los objetivos de política económica nacional, en particular para el estímulo a la creación de empleo. En este sentido, junto a la proclamación del derecho al trabajo de todos los españoles contenida en su artículo 35, la Constitución establece también que “los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. *De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo*” (artículo 40).

De esta forma, la recepción constitucional del interés protegido, que se manifiesta en un incentivo a la creación de empleo, permite salvar la merma recaudatoria que lleva aparejada sin dañar los principios específicamente tribu-

2 El catálogo de supuestos en los que podríamos apreciar un objetivo añadido a la mera función recaudatoria del impuesto sería muy extenso. Así, el establecimiento de un sistema de diferimiento para las cantidades aportadas a planes de pensiones o a mutualidades de previsión social cumple una clara finalidad extrafiscal de fomentar el ahorro de los ciudadanos con el objetivo de que mantengan sus niveles de renta tras su jubilación. Incluso, la calificación de ganancia patrimonial de la renta obtenida por determinados productos financieros (fondos de inversión), con su consiguiente tributación a tipo proporcional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede tener una decisiva incidencia en la elección por parte de los contribuyentes de este tipo de inversiones en perjuicio de otras más tradicionales como los depósitos a plazo.

tarios establecidos también en la Constitución, en particular, el principio de capacidad económica, siempre que guarde la adecuada proporcionalidad al fin perseguido de conformidad con el principio de igualdad³.

Con fundamento en esta legitimación, es frecuente encontrar en las exposiciones de motivos de las leyes tributarias referencias al objetivo genérico de crecimiento económico o de creación de empleo, como por ejemplo sucede en la propia Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya exposición de motivos menciona expresamente que “el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea”.

Dichas referencias a los objetivos genéricos de política económica son más frecuentes, lógicamente, en aquellas normas que pretenden introducir medidas de estímulo ante coyunturales períodos de recesión. Así, sucedió por ejemplo en la Ley 22/1993, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de Protección por Desempleo⁴, o en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, de medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica⁵, aunque dichas normas introdujesen, además de auténticos incentivos al empleo, otras disposiciones que sólo de forma mediata pudieron fomentar la creación de empleo. Así, el artículo 2 del mencionado Decreto-Ley 7/1996 establecía una reducción general del 15% del rendimiento neto de la actividad económica del año 1996, calculado de acuerdo con la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Podría decir-

3 Para SOLER ROCH, el fundamento jurídico material del incentivo podría encontrarse también “en la justificación misma de la contribución (deber de contribuir), de modo que si la riqueza, en principio sujeta, se exime del cumplimiento de dicho deber y puede, por ello mismo, dedicarse a otros fines que redunden en interés público o que reduzcan, a través de una mayor participación de la riqueza privada, el volumen de cargas públicas”, en SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 40.

4 “El tratamiento fiscal que se describe se concibe como de impulso y estímulo para la creación de nuevas PYMES y como vehículo necesario para el logro del objetivo básico de reactivación económica y de elevación del nivel de empleo” (exposición de motivos de la Ley 22/1993).

5 “Las medidas de empleo se justifican en los momentos por los que atraviesa nuestra economía, por lo que todo beneficio fiscal que pueda concederse y, especialmente, si está dirigido a la creación de empleo, debe redundar en el potenciamiento de aquélla; sobre todo si afecta además, a un sector tan sensible como el de las pequeñas y medianas empresas, que aglutinan una gran parte del empleo” (exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/1996).

se que dicha disposición, en la medida en que minoraba efectivamente la carga tributaria del impuesto, podía permitir la formación del capital necesario para ampliar la actividad y, en consecuencia, contratar un nuevo trabajador (lo que, a nuestro juicio, no era ni mucho menos evidente dado la cuantía del beneficio), pero lo cierto es que dicha norma no establecía como requisito para su aplicación la efectiva contratación de personal asalariado o el incremento de la plantilla respecto de un período de tiempo anterior, ni tan siquiera se condicionaba su aplicación a la mera existencia de personal asalariado alguno. En definitiva, creemos que se trataba de una medida que meramente pretendía el mantenimiento del empleo, incluida la actividad del propio empresario, ante una situación de crisis económica.

Por ello, creemos oportuno partir de un concepto de incentivo a la creación de empleo que se apoye en dos notas básicas: en primer lugar, que entre los requisitos necesarios para su aplicación se encuentre la obligación del contribuyente de contratar personal asalariado o de incrementar la plantilla de trabajadores asalariados respecto de un período de tiempo anterior. Esta constituiría la conducta que se quiere incentivar⁶.

En segundo lugar, que vinculado directamente a lo anterior se produzca para el contribuyente, bien una menor tributación, bien un diferimiento del impuesto, respecto de la tributación que le correspondería si no existiese el mencionado incentivo a la creación de empleo.

En consecuencia, podemos definir como incentivo a la creación de empleo a aquella norma tributaria que minore o difiera la tributación del contribuyente, cuando éste incremente el número de trabajadores asalariados empleados en su actividad económica.

Finalmente, vamos a acotar el presente estudio, limitándolo a los incentivos a la creación de empleo contenidos en la normativa estrictamente tributaria, que en la actualidad se encuentran básicamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), lo que supone excluir del mismo el análisis de las bonificaciones a las cotizaciones empresariales de la Seguridad Social, de las que, no obstante, queremos resaltar su extraordinaria importancia como

6 Como señala SOLER ROCH, "lo característico del incentivo es, como ya dijimos, la utilización del beneficio fiscal en cualquiera de sus modalidades, para el estímulo de una conducta o actuación en el terreno económico o social", en SOLER ROCH, M.T., *ob. cit.*, págs. 54-55.

estímulo a la creación de empleo, frecuentemente incluso mayor que los propios incentivos estrictamente fiscales.

Por ejemplo, así sucedió con las bonificaciones introducidas por la Ley 64/1997⁷, de 26 de diciembre, que regula incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (BOE 30/12/97). Dichas bonificaciones oscilaban entre el 40% y el 60% de las cuotas empresariales correspondientes a los veinticuatro meses siguientes a la contratación indefinida o a la conversión de contratos temporales en indefinidos de trabajadores pertenecientes a colectivos especialmente afectados por el desempleo: jóvenes menores de 30 años, parados de larga duración y mayores de 45 años, haciendo hincapié en el colectivo de mujeres en relación con aquellos sectores en donde estuvieran subrepresentadas. De igual modo, el artículo 28 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE 30/12/99) introdujo para el año 2000 nuevas bonificaciones a la Seguridad Social en términos análogos a los señalados anteriormente, que además han sido prorrogadas hasta el 17 de mayo de 2001 por la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 30/12/00).

II. ANÁLISIS DE LOS CONCRETOS INCENTIVOS A LA CREACIÓN DE EMPLEO

2.1. La libertad de amortización por creación de empleo

A. *Ámbito subjetivo de aplicación*

El capítulo XII de la LIS regula como régimen especial “los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”, entre los que se encuentra un supuesto de libertad de amortización vinculado a la creación de empleo⁸. Dicha norma puede ser aplicada por dos tipos de contribuyentes distintos: en primer lugar, por aquellas sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios, medi-

7 Dicha Ley servía para convalidar el Real Decreto-Ley 9/1997, de 16 de mayo (BOE 17/05/97).

8 Dicho incentivo no constituye una auténtica novedad, ya que estuvieron vigentes incentivos muy similares con carácter coyuntural para los ejercicios 1994 y 1995, aprobados respectivamente por los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995.

da siempre respecto de año anterior, sea inferior a 3.000.000 de euros, es decir, a 499.158.000 ptas. (artículo 122.1 de la LIS)⁹, lo que incidirá lógicamente en su tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, el cómputo de la cifra de negocios deberá hacerse de forma conjunta para aquellas sociedades que integren un grupo de sociedades de conformidad con el artículo 42 del Código de Comercio¹⁰, e igualmente para aquellas entidades que sean participadas por una persona física, sola o conjuntamente con parientes directos o colaterales, tanto consanguíneos como afines, hasta el segundo grado, de manera que le permita encontrarse en algunos de los casos a los que se refiere el mencionado artículo 42 del Código de Comercio¹¹. Recordemos que dicho precepto establece la obligación de consolidar cuentas cuando una entidad sea socio de otra u otras, respecto de las cuales se dé alguna de las cuatro circuns-

9 Desde 1996 hasta el año 2000, la cifra de referencia que no debía ser rebasada para ser calificada como empresa de reducida dimensión consistía en 250.000.000 ptas. La actual cifra ha sido introducida por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE 24/06/00), convalidado posteriormente por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (BOE 14/12/00). Con fundamento en la normativa citada, la nueva referencia de 3.000.000 de euros tendrá validez para los períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000. Ello significa que las personas físicas y las sociedades cuyo período impositivo coincida con el año natural aplicarán por primera vez la nueva referencia en el ejercicio 2001, en relación a la cifra de negocios alcanzada en el período impositivo anterior, 2000.

10 Pensemos en una sociedad A que participa en el 80% de la sociedad B, que a su vez participa en un 70% de la sociedad C. Las cifras de negocios durante el año 2000 de las citadas sociedades han sido 300 millones de ptas., 150 millones de ptas. y 100 millones de ptas. respectivamente. Si aplicásemos la norma a cada sociedad aisladamente, todas ellas serían empresas de reducida dimensión. Sin embargo, la LIS nos obliga a sumar las tres cifras de negocios, ya que las sociedades citadas forman grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, alcanzando los 550 millones de ptas. En consecuencia, ninguna de las tres sociedades puede aplicar los incentivos para empresas de reducida dimensión durante el año 2001.

11 Por ejemplo, el señor Alonso participa en el 30% de la sociedad A (cifra de negocios de 300 millones de ptas.), en el 20% de la sociedad B (150 millones de ptas. de cifra de negocios) y en el 40% de la sociedad C (100 millones de ptas. de cifra de negocios). A su vez, su hijo participa en el 40% de la sociedad A, en el 35% de la sociedad B y en el 20% de la sociedad C. A nuestro juicio, el cálculo de la cifra de negocios a efectos de aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión debe realizarse de forma conjunta, ya que el señor Alonso, junto con uno de los familiares señalados en el artículo 122.3 de la LIS, posee la mitad de los derechos de votos de cada una de las tres sociedades.

No obstante, creemos que el cómputo conjunto de la cifra de negocios exige en este caso que todos los miembros de la familia sean socios de las entidades implicadas, por lo que, por ejemplo, si el Señor Alonso participa en el 60% de la sociedad A, su hijo en el 54% de la sociedad B y su hermano en el 80% de la sociedad C, sin que exista ninguna otra participación relevante, entonces cada sociedad calcularía su cifra de negocios de forma aislada, aplicándose a las tres el régimen especial, ya que no podemos identificar a ninguna persona que sea socio de más de una entidad (Vid. los ejemplos propuestos por LÓPEZ-SANTACREU, José Antonio. "Empresas de reducida dimensión", en Guía del Impuesto sobre Sociedades, Ed. Ciss, Bilbao, 1996, pág. 918-919).

tancias siguientes: posea la mayoría de los derechos de voto, tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, pueda disponer de la mayoría de los derechos de voto mediante acuerdos celebrados con otros socios o, finalmente, haya nombrado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Como bien ha señalado la doctrina, dicho precepto parece justificarse en la conveniencia de evitar la aparición de estructuras artificiosas de empresas destinadas únicamente a obtener las ventajas fiscales que conlleva el régimen especial, si bien supone su inaplicación también a aquéllas en que dicha estructura, pese a cumplir la hipótesis de la norma, haya sido formada de modo natural¹².

En segundo lugar, también podrán aplicar la libertad de amortización aquellas personas físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas, con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a la totalidad de sus actividades económicas sea inferior a 3.000.000 de euros, o su equivalente de 499.158.000 ptas. (artículo 26.1 de la LIRPF). No obstante, conviene efectuar ciertas precisiones de conformidad con el desarrollo reglamentario de las distintas formas de determinación del rendimiento neto de actividades económicas.

En primer término, este incentivo fiscal no será aplicable a aquellos empresarios que opten por el régimen de estimación objetiva, ya que las distintas órdenes que lo han regulado (la vigente para el año 2001 es la Orden de 29 de noviembre de 2000) sólo han previsto la aplicación, dentro de la “minoración por incentivos a la inversión”, de la amortización de bienes de escaso valor regulada en el artículo 126 de la LIS, aunque limitada a 500.000 ptas. anuales frente a los 2.000.000 de ptas. de límite máximo anual permitidos en el caso de las sociedades.

En segundo término, podemos afirmar que a este incentivo podrán acogerse todos los empresarios o profesionales que calculen sus rendimientos mediante la modalidad simplificada de la estimación directa, ya que la aplicación de dicho régimen exige que la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas del empresario no supere los 100 millones de ptas., también referidas al año inmediato anterior (artículo 26.1 del Reglamento del Impuesto sobre la

12 Vid. AA.VV. “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”, en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento* (obra colectiva dirigida por Manuel Aragón Aragón), Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 971.

Renta de las Personas Físicas). Luego, estos empresarios jamás superarán los 499.158.000 ptas. señalados en el artículo 122.1 de la LIS.

En último término, dicho incentivo podrá ser aplicado también por los empresarios o profesionales que determinen sus rendimientos de actividades económicas en la modalidad normal del régimen de estimación directa, en la medida en que no superen la cifra indicada, lo que, por otra parte, sucederá en muchos casos, dado que la cifra de 3.000.000 de euros constituye una cuantía lo suficientemente elevada para que no sea superada con facilidad por el conjunto de las actividades realizadas por una misma persona física.

Tres últimas precisiones para finalizar el ámbito subjetivo de aplicación del incentivo que venimos comentando. En primer lugar, la cifra neta de negocios no aparece definida por ninguna norma tributaria, por lo que su cálculo deberá hacerse de conformidad con la legislación mercantil. En concreto, el artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que "el importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios"¹³.

13 Dicha norma ha sido objeto de interpretación por la Resolución de 16 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios" (BOE 18 /01/92), de modo que para su cálculo se atenderá a las siguientes reglas:

- a) Se computarán las ventas o prestaciones de servicios obtenidas por las actividades ordinarias de la empresa, entendiendo por tales aquéllas que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su tráfico habitual o típico, valoradas en el importe facturado, salvo en el supuesto de aplazamiento superior al año, en el que se excluirán los intereses implícitos que devengue la operación.
- b) Se computarán también las entregas de bienes destinados a la venta o prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para ella.
- c) No se computarán los autoconsumos, ni los trabajos realizados por la propia empresa para su inmovilizado, ni, con carácter general, las subvenciones, con excepción en este último caso de las subvenciones otorgadas en función del precio de las unidades de producto vendidas y que formen parte del precio de venta del bien o servicio.
- d) No se computarán los ingresos financieros derivados de las ventas a plazo de bienes y servicios.
- e) No se computarán, ni el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los Impuestos Especiales.
- f) Minorarán la cifra de negocios el importe de las devoluciones de ventas, los "rappels" sobre ventas o prestación de servicios y los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

En segundo lugar, el artículo 122.2 prevé dos reglas específicas para el cálculo de la cifra de negocios en respuesta a dos situaciones muy concretas: por una parte, cuando la entidad sea de nueva creación, en cuyo caso se debe atender a la cifra de negocios del primer período impositivo en que se desarrolle la actividad, dado que, por definición, no existe ejercicio anterior al que hacer referencia. Ello puede provocar cierta incertidumbre para la empresa que inicia su actividad, si es que su cifra de negocios ronda el límite de 3.000.000 de euros anuales, en la medida en que sólo tras finalizar el citado primer ejercicio, y no durante su transcurso como ocurrirá con los demás períodos, sabrá a ciencia cierta si reúne los requisitos para beneficiarse de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión¹⁴.

Por otra parte, el mencionado precepto dispone la elevación al año de la cifra de negocios obtenida durante períodos impositivos anteriores inferiores al año, o cuando la actividad se hubiere desarrollado también durante un plazo inferior al año. De este modo, si el ejercicio anterior se desarrolló únicamente durante los meses de noviembre y diciembre, obteniendo la empresa 120.000.000 ptas., la cifra de negocios relevante será 718.032.787 de ptas. $(120.000.000 \times 61 / 365)$ ¹⁵.

Finalmente, como resulta evidente de lo expuesto, el incentivo fiscal que estamos analizando no tiene un alcance absolutamente general, sino que va destinado a incentivar el empleo exclusivamente en la pequeña empresa, aunque dada la elevada cifra de negocios establecida, podemos afirmar que serán muchas las sociedades y personas físicas que se puedan beneficiar del mismo, lo que es coherente con la importancia del objetivo que se pretende conseguir.

14 Obsérvese que la cifra de negocios del primer período impositivo servirá de referencia tanto para dicho período como para el siguiente. Así, si una sociedad comienza su actividad el 1 de enero de 2001 (períodos impositivos coincidentes con el año natural), alcanzado una cifra de negocios de 2.000.000 de euros al final del ejercicio, entonces dicha sociedad será una empresa de reducida dimensión tanto en el período impositivo 2001, ya que hay que cuantificar la cifra de negocios del mismo año en que se inicia la actividad, como durante el ejercicio 2002, ya que hay que fijarse ahora en la cifra de negocios del año anterior, es decir, de nuevo el 2001.

15 Completamos el ejemplo expuesto, suponiendo que la sociedad inicia su actividad el 1 de noviembre de 2001 y decide tener un período impositivo corto hasta el 31 de diciembre del citado año, para de este modo hacer coincidir sus ejercicios futuros con el año natural. En este caso, la sociedad no será empresa de reducida dimensión ni durante el ejercicio corto inicial (noviembre y diciembre), ya que la cifra de negocios obtenida durante esos dos meses debe elevarse al año como referencia del primer ejercicio de su actividad, con lo que ascenderá a 718.032.787 ptas.; ni tampoco durante el período impositivo 2002, ya que para dicho período también habrá que utilizar la misma cifra de negocios del período anterior elevada al año.

No obstante, queremos destacar que la delimitación de la pequeña empresa no se ha realizado totalmente en consonancia con la Recomendación 96/280/CE de la Comisión, de 3 de abril de 1996, sobre la definición de pequeñas y medianas empresas (DOCE L 107 de 30/04/1996). En este sentido, la norma europea, que recordemos no tiene carácter vinculante para los Estados miembros, distingue tres niveles de empresas:

- a) "pequeña y mediana empresa", entendiéndose por tal aquella que emplee menos de 250 personas y tenga un volumen de negocio anual que no exceda de 40 millones de euros (o un balance general que no exceda de 27 millones de euros).
- b) "pequeña empresa", que será aquella que emplee menos de 50 personas y tenga un volumen de negocio anual que no exceda de 7 millones de euros (o un balance general anual que no exceda de 5 millones de euros).
- c) "microempresa", que será aquella que cuente con menos de 10 empleados.

Por lo tanto, puede apreciarse que la empresa de reducida dimensión española, a diferencia de la "pequeña empresa", queda definida exclusivamente en base a la cifra o volumen de negocios, sin tener en cuenta el número de personas empleadas. Además, la cifra establecida de 3.000.000 de euros es inferior a la mitad de los 7.000.000 de euros que sirven para definir la "pequeña empresa" en la Recomendación de la Comisión Europea.

B. Requisitos jurídicos para su aplicación

La aplicación de la libertad de amortización por creación de empleo requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1) La sociedad o persona física, empresario o profesional, debe poder calificarse como empresa de reducida dimensión en el período impositivo en que se ponga a su disposición los bienes de inmovilizado que se pretenden amortizar libremente. Obsérvese, pues, que la norma no exige que en dicho ejercicio se produzca además la puesta en funcionamiento de los elementos patrimoniales y, en consecuencia, comience la amortización del bien¹⁶, lo que, por otra parte, será lo usual.

¹⁶ Pensemos que la sociedad adquiere un bien del inmovilizado en diciembre de 2001, cuando reúne los requisitos para ser empresa de reducida dimensión, de modo que en dicha fecha adquiere la disposición

Por otra parte, la pérdida de la condición de empresa de reducida dimensión en un período impositivo posterior no afectará al régimen jurídico del elemento patrimonial, que seguirá afectado por la aplicación de la libertad de amortización, continuando con los ajustes extracontables que sean oportunos al mencionado incentivo fiscal.

2) La sociedad o persona física, empresario o profesional, debe adquirir bienes del inmovilizado material nuevo, con lo que se está excluyendo expresamente del beneficio fiscal que comentamos tanto la adquisición de inmovilizado inmaterial, como la adquisición de inmovilizado material usado. De igual modo, como el beneficio se concreta en un anticipo en el tiempo de la amortización del bien, no resulta lógicamente aplicable a aquellos bienes que por su naturaleza no pueden amortizarse, como ocurre con los terrenos.

Por otro lado, debemos señalar que el Reglamento CE/70/2001 de la Comisión de 12 de enero, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado de la CE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas, dispensa del deber de notificación exigido por el artículo 88.3 del Tratado a las ayudas calculadas en base a los puestos de trabajo creados cuando, entre otras condiciones, la creación de dichos puestos vaya unida a la ejecución de un proyecto de inversión en activos materiales e inmateriales (artículo 4.6, letra a, del Reglamento).

En este sentido, podemos decir que el artículo 123 de la LIS no establece la obligación de que los bienes adquiridos se afecten a ciertas actividades productivas de la empresa, por lo que perfectamente el elemento patrimonial adquirido podría afectarse a actividades diferentes a aquella que ha generado el empleo o, sin más, ceder su uso a terceras personas.

Por último, la incorporación del inmovilizado a la empresa puede realizarse no sólo por la compra del elemento patrimonial, que será el supuesto más frecuente, sino también por su adquisición mediante arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra (artículo 123.7 de la LIS), su

del bien. Sin embargo, lo pone en funcionamiento en febrero de 2002, cuando ya no reúne dichos requisitos. Ello provoca que la sociedad pueda amortizar libremente el mencionado bien, ya que fue puesto a su disposición durante el año 2001, en el que sí era empresa de reducida dimensión; si bien el beneficio correspondiente a la amortización libre del bien, a través del correspondiente ajuste negativo, tendrá que posponerse al ejercicio 2002, cuando realmente comienza la entrada en funcionamiento del elemento del inmovilizado (*Vid.* el último párrafo del artículo 123.1 de la LIS).

construcción por la propia empresa (artículo 123.3 de la LIS) o su encargo mediante un contrato de ejecución de obra (artículo 123.2 de la LIS¹⁷).

3) La sociedad o persona física, empresario o profesional, debe crear empleo, lo que ocurre cuando la plantilla media de los veinticuatro meses siguientes al comienzo del período impositivo en que los bienes del inmovilizado que se pretenden amortizar libremente entren en funcionamiento¹⁸ supere la plantilla media de los doce meses anteriores.

Por ejemplo, si una empresa de reducida dimensión, con períodos impositivos coincidentes con el año natural, compra un bien del inmovilizado el 1 de septiembre de 2001, entrando en funcionamiento de forma inmediata, podremos afirmar que se ha creado empleo, a efectos de poder amortizar libremente el mencionado bien, cuando la plantilla media del período comprendido entre el 1 de enero de 2001 (comienzo del período impositivo en que entra en funcionamiento el bien adquirido) y el 31 de diciembre de 2002 sea superior a la plantilla media del período comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2000¹⁹.

En este punto, puede observarse un gran paralelismo con la regulación del mencionado Reglamento CE/70/2001, que exige que los puestos de trabajo se

17 En este caso, el precepto legal exige que la sociedad posea la condición de empresa de reducida dimensión durante el período impositivo en que se realice el contrato de ejecución de obra, con la condición añadida de que el elemento patrimonial debe ponerse a disposición del adquirente dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del contrato, siendo irrelevante si mantiene dicha condición en el momento de la entrega del bien. Por ejemplo, una sociedad suscribe un contrato de ejecución de obra el 1 de junio de 2001, siendo empresa de reducida dimensión en el período impositivo 2001, produciéndose la entrega de la misma el 1 de marzo de 2002 (nueve meses más tarde). La sociedad podrá amortizar libremente el elemento patrimonial entregado, aunque durante el ejercicio 2002 no sea ya empresa de reducida dimensión.

18 El precepto legal regula el cómputo de las plantillas tomando como referencia la entrada en funcionamiento del bien, no la fecha de su adquisición, aunque lo normal será que ambos hechos ocurran en el mismo período impositivo. Así, suponiendo períodos impositivos coincidentes con el año natural, podríamos adquirir un bien en diciembre de 2001 y ponerlo en funcionamiento en marzo del 2002. En este caso, habría creación de empleo cuando la plantilla media del período 2002/2003 supere la plantilla media del período 2001.

19 De esta forma, fijando el inicio del cómputo en "el comienzo del período impositivo", resulta indiferente el día exacto en que entre en funcionamiento el citado bien a efectos de realizar el cálculo de las plantillas medias. Tanto si el elemento del inmovilizado entra en funcionamiento el 1 de septiembre de 2001, como si lo hace el 13 de febrero de 2001 o bien el 30 de diciembre de 2001, en cualquier caso el incremento de plantilla debe medirse comparando la plantilla media del período 2001/2002 respecto de la plantilla media del período 2000.

deben crear en el plazo de tres años tras la finalización de la inversión (nuestra LIS concede sólo dos años) y el incremento neto del número de empleados se efectuará comparándolo con la media de los últimos doce meses (artículo 4.6, letras a y b).

Por otro lado, la LIS aclara que para el cálculo de la plantilla media se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa (artículo 123.1, párrafo tercero). De este modo, a diferencia de lo que ocurre con otros incentivos fiscales a la creación de empleo (incluso de otras medidas, como son determinadas bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social), no se exige que la contratación sea indefinida, lo que puede ser objeto de crítica desde el punto de vista de la estabilidad del empleo. Eso sí, se tiene en cuenta que el trabajador a tiempo parcial compute sólo por la fracción correspondiente al trabajo realizado en relación con el desempeñado por un trabajador a jornada completa.

4) La sociedad o persona física, empresario o profesional, debe mantener el empleo creado durante un período adicional de veinticuatro meses. Ello supone, en el ejemplo propuesto, que la plantilla media del período comprendido entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 tiene que ser igual o mayor (nunca menor) a la plantilla media del período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002.

Como puede fácilmente deducirse, la razón de este requisito se encuentra en el deseo del legislador de impedir que este beneficio sea aprovechado por empresas que crean empleo de forma especulativa, buscando únicamente la ventaja fiscal, para una vez conseguida ésta, deshacerse de los trabajadores empleados²⁰. Sin embargo, creemos que aunque el fin perseguido es acertado, no lo es, quizás, el mecanismo jurídico al que se recurre para efectuar este control.

Así regulado, la aplicación del beneficio fiscal requiere que la empresa, en el ejemplo que venimos exponiendo, aplique los ajustes extracontables oportunos en la liquidación correspondiente al período impositivo 2001, cuya declaración habrá de efectuarse los veinticinco primeros días del mes de julio del año 2002. De esta forma, la sociedad conocerá perfectamente la evolución de su

20 El Reglamento CE/70/2001 exige el mantenimiento del empleo durante un período mínimo de cinco años (artículo 4.6, letra c).

plantilla hasta esta última fecha e, incluso, parece razonable suponer que podrá calcularla, sin demasiado error, hasta el 31 de diciembre del año 2002. Por consiguiente, la medición del incremento de plantilla logrado puede efectuarse sobre datos casi totalmente conocidos.

Sin embargo, el mantenimiento de la plantilla durante los dos años siguientes resulta un objetivo futuro y, por ende, desconocido para el empresario en el momento de aplicar la libertad de amortización, que se ve obligado a efectuar un auténtico esfuerzo de planificación fiscal, que puede verse contrariado por la evolución de las circunstancias económicas (pensemos, por ejemplo, en la llegada de una época de crisis). Por lo tanto, introduce un elemento de incertidumbre que, en muchas ocasiones, obligará a efectuar las correspondientes regularizaciones ante los errores de cálculo cometidos por el empresario en relación con la evolución de su plantilla²¹.

En consecuencia, creemos que si el objetivo de la norma es evitar contrataciones meramente especulativas, que sólo pretendan lograr la ventaja fiscal, podría conseguirse sustituyendo este último requisito por el hecho de que el cómputo del incremento del empleo (requisito anterior) se efectúe sobre la plantilla media de trabajadores contratados indefinidamente. De este modo, se mejoraría, a nuestro juicio, la regulación en dos cuestiones diferentes: por un lado, desaparecería casi completamente la incertidumbre del empresario sobre la evolución de su plantilla, por lo que se minimizarían los errores de cálculo y la necesidad de regularizar la situación tributaria del empresario debido a los mismos; y por otro lado, se estaría incentivando exclusivamente la creación de empleo estable, que parece un objetivo deseable a la luz de otras normas como la ya mencionada Ley 64/1997.

C. Cálculo y aplicación de la libertad de amortización

El segundo párrafo del artículo 123.1 de la LIS dispone que “la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 pesetas por el referido incremento calculado con dos decimales”.

21 De forma similar, se ha advertido “que el régimen de libertad de amortización exige a la empresa un control administrativo excesivo y entraña una gran complejidad en los supuestos de regularización de la situación tributaria por incumplimiento de requisitos”, en AA.VV., *ob. cit.*, pág. 990.

A nuestro juicio, resulta coherente con el fin perseguido por la norma el hecho de hacer depender el monto de la ventaja fiscal de la cuantía del empleo creado, de modo que cuanto más empleo se cree mayor será el beneficio tributario. Pongamos un ejemplo para clarificar este punto:

Una empresa de reducida dimensión tiene, a 1 de enero de 2000, siete empleados contratados con contrato indefinido (dos de ellos a media jornada), más un empleado con contrato temporal a tiempo completo. La plantilla evoluciona de la siguiente manera: el 1 de noviembre de 2000 contrata un trabajador con contrato indefinido y a tiempo completo. El 1 de mayo de 2001 convierte en indefinido al trabajador que tenía contratado temporalmente. El 1 de agosto de 2001 amplía la jornada de uno de los trabajadores a media jornada hasta la jornada completa. El 1 de febrero de 2002 se jubila un trabajador con contrato indefinido. El 1 de julio de 2002 contrata indefinidamente a tres trabajadores a tiempo completo. El 1 de mayo de 2003 despide a un trabajador indefinido con jornada completa. Finalmente, el 1 de junio de 2004 se contrata temporalmente a un trabajador a media jornada.

Para saber si se cumple el requisito de creación de empleo, suponiendo que el elemento que tratamos de amortizar libremente entra en funcionamiento en el año 2001, tendremos que verificar la siguiente relación: $Pm\ 2001/2002 > Pm\ 2000$; y para conocer si el empleo creado se ha mantenido, tendremos que verificar esta otra: $Pm\ 2003/2004 \geq Pm\ 2001/2000$.

$$Pm\ 2000^{22} = (7 \times 305 + 8 \times 61) / 366 = 2.623 / 366 = 7,166667.$$

$$Pm\ 2001/2002^{23} = (8 \times 212 + 8,5 \times 184 + 7,5 \times 150 + 10,5 \times 184) / 730 = 6.317 / 730 = 8,653424.$$

Luego, se cumple que $Pm\ 2001/2002 = 8,653424 > 7,166667 = Pm\ 2000$.

En concreto, el crecimiento del empleo logrado responderá a la siguiente fórmula:

22 Los dos trabajadores a media jornada computan como 0,5 cada uno de ellos, luego al inicio hay seis trabajadores con contrato indefinido más uno con contrato temporal. El año 2000 fue un año bisiesto, luego tiene 366 días.

23 La conversión del contrato temporal de uno de los trabajadores en contrato indefinido, el 1 de mayo de 2001, no altera el número de trabajadores, ya que en ambos casos está trabajando a tiempo completo. Sin embargo, la conversión del contrato de media jornada en un contrato de jornada completa, incrementa el computo de 0,5 a 1 trabajador, sin que realmente exista una nueva incorporación a la empresa.

$$\Delta Pm = Pm\ 2001/2002 - Pm\ 2000 = 8,653424 - 7,166667 = 1,486757 = 1,48^{24}.$$

Por lo tanto, la cuantía en la que podrán amortizarse los bienes adquiridos será la siguiente:

$$15.000.000\ \text{ptas.} \times \Delta Pm = 15.000.000 \times 1,48 = 22.200.000\ \text{ptas.}$$

Por último, debemos comprobar si el empleo creado se mantiene, para lo cual hay que calcular:

$$Pm\ 2003/2004 = (10,5 \times 120 + 9,5 \times 519 + 10 \times 92) / 731 = 7.110,5 / 731 = 9,727086.$$

Luego, se cumple que:

$$Pm\ 2003/2004 = 9,727086 \geq 8,653424 = Pm\ 2001/2000.$$

Como hemos señalado con anterioridad, la libertad de amortización debe aplicarse en el ejercicio en el que el inmovilizado material entre en funcionamiento y se llevará a cabo, en primer lugar, mediante un ajuste extracontable negativo que recoja el mayor gasto fiscal que no ha sido contabilizado como amortización del bien, ya que, con fundamento en el artículo 19.3, primer párrafo, *in fine*, de la LIS, dicho mayor gasto será deducible pese a que no esté contabilizado. En segundo lugar, la aplicación de la libertad de amortización en ejercicios sucesivos provocará ajustes extracontables positivos que eliminarán los gastos contables de amortización del mencionado bien que ya no serán deducible fiscalmente.

Para ilustrar esta cuestión, continuemos con el ejemplo anterior, suponiendo que la empresa ha adquirido el 1 de septiembre de 2001 un elemento de transporte por 20.000.000 ptas. que amortiza contablemente mediante el sistema lineal en su coeficiente máximo de amortización del 16%. El cuadro de gastos contables, gastos fiscales y ajustes extracontables durante la vida útil del bien será el siguiente:

²⁴ Recordemos que el artículo 123 de la LIS ordena calcular el incremento de la plantilla media con dos decimales, luego se reflejan los dos primeros decimales sin redondear.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste extracontable
2001	1.066.667 ptas. ²⁵	20.000.000 ptas.	RC - 18.933.333 ptas.
2002	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.
2003	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.
2004	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.
2005	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.
2006	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.
2007	2.933.333 ptas.	0 ptas.	RC + 2.933.333 ptas.

Obsérvese que el beneficio fiscal obtenido por la empresa consiste fundamentalmente en un diferimiento de la tributación, ya que, continuando con el ejemplo, deja de pagar una cuota impositiva de 6.626.667 ptas. (35% de 18.933.333 ptas.²⁶), que queda compensada con las mayores cuotas impositivas que la sociedad deberá pagar durante los períodos impositivos 2002-2007, a medida en que se va recuperando la renta diferida²⁷.

Con esta configuración, puede afirmarse que el beneficio fiscal será mayor cuanto mayor sean los tipos de interés de mercado (en nuestro ejemplo los correspondientes al período 2002-2008, en el que se van realizando las declaraciones relativas a los períodos impositivos 2001-2007), ya que esto determinará el coste equivalente del impuesto diferido.

De igual modo, puede afirmarse que el beneficio fiscal será mayor cuanto menor sea el ritmo de amortización contable del elemento patrimonial amortizado, ya que ello determinará el tiempo en el que se recupera la renta diferida por la operación. Luego, cuanto más tarde en amortizarse el bien, mayor será el período de recuperación y, en consecuencia, mayor el coste equivalente del

25 Resulta de aplicar $16\% \times 20.000.000 = 3.200.000$ ptas., teniendo en cuenta su utilización sólo durante cuatro meses del período impositivo 2001 (desde el 1 de septiembre al 31 de diciembre), luego $3.200.000 \times 4 / 12 = 1.066.667$ ptas.

26 La cuota podría ser menor si fuese aplicable el tipo de gravamen del 30% previsto en el artículo 127 bis de la LIS a alguna parte de la renta diferida.

27 Para LÓPEZ-SANTACREU, "esto equivale a que el fisco hace un préstamo a la empresa sin intereses por el importe de la cuota íntegra no ingresada derivada del exceso de gasto fiscal computado" (*ob. cit.*, pág. 927).

impuesto diferido. Por consiguiente, será más provechoso para la empresa, en el caso de que adquiriera simultáneamente varios elementos nuevos del inmovilizado material, aplicar preferentemente la libertad de amortización a aquellos bienes que tengan coeficientes menores de amortización.

Sin embargo, junto al diferimiento del impuesto que hemos descrito, que constituirá normalmente el principal beneficio de la libertad de amortización, se puede producir también ocasionalmente una menor tributación, debido a la existencia de dos tipos de gravamen distintos en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión. En el caso más extremo, y continuando con el ejemplo anterior, si la renta recuperada en los ejercicios 2002-2007 se gravara íntegramente al tipo del 30%, debido a que las bases imponibles de la sociedad en dichos períodos impositivos no superase nunca los 15.000.000 ptas. establecidos en el artículo 127 bis de la LIS, entonces nos encontraríamos con que la sociedad pagará 5.680.000 ptas. (30% de 18.933.333 ptas.) por las rentas recuperadas, lo que daría como resultado un ahorro fiscal, añadido al diferimiento, de 946.667 ptas. $(6.626.667 - 5.680.000)^{28}$.

Incluso, este efecto producido por la existencia de tipos de gravamen diferentes en el momento de practicar el ajuste negativo, derivado del mayor gasto de amortización, y en los períodos impositivos siguientes en los que realizamos los ajustes positivos, que conllevan la recuperación de la renta diferida, alcanza su máxima expresión en los empresarios y profesionales que deban incluir sus rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como es bien conocido, este impuesto posee una tarifa progresiva con seis tipos de gravamen distintos que van desde el 18% al 48% (sumados tanto el tipo de gravamen estatal como el autonómico o complementario, además de un mínimo exento que equivale a un gravamen del 0%), lo que hace muy probable que el tipo marginal de gravamen aplicable a cada ajuste extracontable positivo sea diferente (mayor o menor) al tipo de gravamen que hubiera gravado la renta diferida

28 Podría plantearse la hipótesis contraria, es decir, que el tipo de gravamen de alguno de los períodos en los que practicamos ajustes extracontables positivos alcance el 35%, cuando el tipo de gravamen aplicable en el ejercicio en que se realizó el ajuste extracontable negativo fue del 30%. Este caso será mucho menos frecuente, dado que el ajuste negativo es mucho más elevado (y, por tanto, es más probable que la renta diferida hubiera sido gravada al 35%) que cada uno de los ajustes positivos que se practican posteriormente. No obstante, si se produjese este supuesto, la sociedad vería minorar el beneficio principal generado por el diferimiento del impuesto en la mayor tributación que eventualmente pudiera sufrir por las diferencias de tipos.

por el ajuste extracontable negativo realizado en el período impositivo en el que se practicó la libertad de amortización. Consiguientemente, la ventaja fiscal que obtendrá en este supuesto el empresario o profesional consistirá en el efecto diferimiento conseguido por el retraso en el pago del impuesto, al que habrá que sumar o restar las diferencias de tributación derivadas de un tipo de gravamen menor o mayor, respectivamente, en cada período impositivo en el que se practique el ajuste positivo de recuperación en relación con el tipo de gravamen al que hubiera sido gravada la renta diferida por la libertad de amortización.

Por último, hemos de señalar que el artículo 123 de la LIS no exige ningún período mínimo de permanencia de la inversión realizada, lo que es coherente con la configuración del beneficio fiscal que estudiamos, ya que si se produjese la transmisión del bien, deberá incrementarse la base imponible en el importe de las cantidades aplicadas a la libertad de amortización (artículo 11.2, *in fine*, de la LIS). Dicho de otra manera, deberá efectuarse en el período de la transmisión un ajuste extracontable positivo por el importe de la renta pendiente de recuperar, por lo que desaparece en ese momento el diferimiento de la tributación y, por lo tanto, la ventaja fiscal. En el ejemplo que hemos expuesto, si se vendiese el elemento de transporte el 1 de enero del 2004, debería efectuarse en la liquidación correspondiente al período impositivo 2004 un ajuste extracontable positivo por importe de 12.533.333 ptas.

D. Regularización por incumplimiento de los requisitos

Como hemos señalado anteriormente, la configuración actual de la libertad de amortización por creación de empleo obliga al empresario a aplicar este beneficio tributario basándose en unos datos futuros sobre la evolución de su plantilla. Así, siguiendo el ejemplo que venimos exponiendo, el ajuste extracontable negativo de 18.933.333 ptas. en la liquidación del período impositivo 2001 será efectuado por la sociedad durante los primeros veinticinco días del mes de julio del año 2002, momento en el que debe presentar la declaración del impuesto correspondiente al mencionado ejercicio 2001. Por lo tanto, la sociedad deberá planificar la evolución de la plantilla durante los restantes meses del año 2002 con objeto de conocer si se cumpliría la hipótesis de creación de empleo, es decir, si la $Pm\ 2001/2002 > Pm\ 2000$. Este es, pues, el primer momento en el que la empresa puede cometer un error en el cálculo de la plantilla, y por ende en el cálculo del beneficio tributario aplicable, aunque no será demasiado frecuente, ya que el período de incertidumbre se reduce a, como máximo, seis meses.

Lógicamente, mayor posibilidad de error se producirá en el cálculo de la hipótesis de mantenimiento del empleo, es decir, que la $Pm\ 2003/2004 \geq Pm\ 2001/2002$, ya que en este supuesto la empresa tiene, en el momento de aplicar la libertad de amortización en julio del 2002, un absoluto desconocimiento de cuál será realmente la evolución de la plantilla durante los años 2003 y 2004. Por lo tanto, el contribuyente se limita a asumir el compromiso de no reducir la plantilla en este período futuro, debiendo comprobar al finalizar el mismo si dicho compromiso se ha logrado. Estamos, pues, ante el segundo momento en el que se puede cometer un error en el cálculo del beneficio tributario aplicable.

Para dar una respuesta a estas dos situaciones, el artículo 123.6 de la LIS dispone que “en el supuesto de que incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes”, añadiendo además que el ingreso de todo ello “se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período en el que se haya incumplido una u otra obligación”.

La norma descarta, pues, que la regularización se efectúe mediante declaraciones complementarias de los años afectados por los distintos ajustes (negativos y positivos) que conlleva la aplicación de la libertad de amortización, lo que supondría que la corrección se realizase en la base imponible del impuesto correspondiente a las citadas declaraciones. En su lugar, se opta por un sistema más sencillo y equivalente que consiste en calcular la cuota tributaria que se dejó de pagar por aplicación del beneficio tributario y su ingreso en la primera autoliquidación que debe presentar el contribuyente tras descubrir el error de cálculo cometido.

Por otro lado, el pago de intereses se justifica, como cualquier otro retraso en el ingreso de la deuda tributaria, en la necesidad de indemnizar a la Hacienda Pública por la falta de disponibilidad de dicho recurso. Pero, además, en este caso tiene mayor fundamento, aún si cabe, el cobro de los intereses, ya que si la principal ventaja que produce la libertad de amortización consiste en el efecto diferimiento, el incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de este beneficio tributario debe llevar aparejado la eliminación de dicha ventaja, lo que se lleva a cabo exigiendo el coste del diferimiento, es decir, los intereses de demora.

Para comprender adecuadamente las regularizaciones, continuemos con el ejemplo y planteemos las siguientes hipótesis:

1º) Supongamos que el $\Delta Pm = Pm\ 2001/2002 - Pm\ 2000 = 8,166667 - 7,166667 = 1$, por lo tanto, la libertad de amortización aplicable, de conformidad con la creación de empleo realmente obtenida, es: $15.000.000\ ptas. \times \Delta Pm = 15.000.000 \times 1 = 15.000.000\ ptas.$

En este supuesto, la sociedad toma conciencia de su error al finalizar el año 2002 por lo que deberá ingresar la cuota tributaria e intereses correspondientes en la declaración del mismo período impositivo 2002, que se efectuará en julio del año 2003. En consecuencia, el ajuste extracontable que habrá realizado incorrectamente será únicamente el correspondiente a la liquidación del año 2001, efectuada en julio de 2002.

Por ello, el elemento de inmovilizado nuevo adquirido por 20.000.000 de ptas. podrá amortizarse libremente hasta un importe máximo de 15.000.000 de ptas., aplicando a los 5.000.000 de ptas. restantes la aceleración de la amortización regulada en el artículo 125 de la LIS²⁹, lo que permitirá una amortización fiscal anual del 24% ($1,5 \times 16\%$) de 5.000.000 ptas., lo que es igual a 1.200.000 ptas. anuales.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste extracontable correcto	Ajuste extracontable realizado	Regularización en cuota, a ingresar con la declaración del período 2002
2001	1.066.667 ptas.	15.400.000 ptas. ³⁰	RC - 14.333.333 ptas.	RC - 18.933.333 ptas.	35% 4.600.000 = 1.610.000 ptas. + intereses de demora ³¹
2002	3.200.000 ptas.	1.200.000 ptas.	RC + 2.000.000 ptas.		
2003	3.200.000 ptas.	1.200.000 ptas.	RC + 2.000.000 ptas.		
2004	3.200.000 ptas.	1.200.000 ptas.	RC + 2.000.000 ptas.		
2005	3.200.000 ptas.	1.000.000 ptas.	RC + 2.200.000 ptas.		
2006	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.		
2007	2.933.333 ptas.	0 ptas.	RC + 2.933.333 ptas.		

29 El apartado 4 del propio artículo 125 de la LIS señala expresamente la compatibilidad de este incentivo con "cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder".

30 Este gasto fiscal resulta de la suma de 15.000.000 ptas. (libertad de amortización) más la cuota correspondiente a la amortización acelerada de los 5.000.000 ptas. restantes del bien, es decir, $24\% \ 5.000.000 \times 4/12 = 400.000\ ptas.$

31 Aplicamos el tipo de gravamen del 35% porque suponemos que la base imponible del año 2001 fue superior a 15.000.000 ptas. Los intereses de demora son los correspondientes a un año, el transcurrido entre el 26 de julio de 2001 hasta el día de julio del año 2002 en que se presente la liquidación.

2º) Supongamos que tras la corrección anterior, de manera que el $\Delta P_m = P_m 2001/2002 - P_m 2000 = 8,166667 - 7,166667 = 1$, se produce un nuevo error de cálculo, afectando ahora a la hipótesis de mantenimiento de plantilla. Así, resulta que la $P_m 2003/2004 = 7,666667 < 8,166667 = P_m 2001/2002$.

En consecuencia, la sociedad debe efectuar una segunda regularización, percibiendo ahora el error al finalizar el ejercicio 2004, por lo tanto, deberá efectuar el ingreso en la declaración del mencionado período impositivo 2004, que se realizará en julio de 2005. De este modo, la sociedad deberá corregir los ajustes derivados de la libertad de amortización realizados durante los períodos impositivos 2001, 2002 y 2003.

Con todos los datos ya reales, podemos concluir que el crecimiento del empleo logrado en el período 2001/2002, que además se mantiene durante el período 2003/2004, es solamente de 0,5 trabajadores, es decir, $7,666667 -$

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste extracontable correcto	Ajuste extracontable realizado	Regularización en cuota, a ingresar con la declaración del período 2004 ³²
2001	1.066.667 ptas.	8.100.000 ptas. ³³	RC - 7.033.333 ptas.	RC - 18.933.333 ptas.	35% 7.300.000 = 2.555.000 ptas. + intereses de demora de tres años
2002	3.200.000 ptas.	1.800.000 ptas.	RC + 1.400.000 ptas.	RC + 2.000.000 ptas.	35% (-600.000) = -210.000 ptas. + intereses de demora de dos años
2003	3.200.000 ptas.	1.800.000 ptas.	RC + 1.400.000 ptas.	RC + 2.000.000 ptas.	35% (-600.000) = -210.000 ptas. + intereses de demora de un año
2004	3.200.000 ptas.	1.800.000 ptas.	RC + 1.400.000 ptas.		
2005	3.200.000 ptas.	1.500.000 ptas.	RC + 1.700.000 ptas.		
2006	3.200.000 ptas.	0 ptas.	RC + 3.200.000 ptas.		
2007	2.933.333 ptas.	0 ptas.	RC + 2.933.333 ptas.		

32 Suponemos que en todos los períodos resulta de aplicación el tipo de gravamen del 35%.

33 Este gasto fiscal resulta de la suma de 7.500.000 ptas. (libertad de amortización) más la cuota correspondiente a la amortización acelerada de los 7.500.000 ptas. restantes del bien, es decir, $24\% 7.500.000 \times 4/12 = 600.000$ ptas.

7,166667. Por consiguiente, el elemento de inmovilizado nuevo adquirido por 20.000.000 de ptas. podrá amortizarse libremente hasta un importe máximo de 7.500.000 de ptas. ($0,5 \times 15.000.000$ ptas.), aplicando a los 7.500.000 de ptas. restantes la aceleración de la amortización regulada en el artículo 125 de la LIS, lo que permitirá una amortización fiscal anual del 24% ($1,5 \times 16\%$) de 7.500.000 ptas., lo que es igual a 1.800.000 ptas. anuales.

La regularización del año 2001 supone minorar el gasto deducible derivado de la amortización libre del bien, luego resulta un incremento de la base imponible y, por ende, de la cuota a ingresar de dicho año. Sin embargo, durante los años 2002 y 2003 ocurre el efecto contrario, ya que al incrementarse la cantidad del bien que se amortiza aceleradamente (se pasa de 5.000.000 ptas. a 7.500.000 ptas.), resulta que el gasto de amortización del bien en estos ejercicios es superior al gasto que inicialmente habíamos computado, luego la regularización debe hacerse a favor del contribuyente, calculando una cuota negativa que refleje la menor base imponible que ahora corresponde a esos ejercicios, de manera que la cuota total a ingresar derivada de la regularización será igual a 2.135.000 ptas. ($2.555.000 - 210.000 - 210.000$), más los intereses de demora oportunos³⁴.

E. Incompatibilidades con otros beneficios tributarios

Finalmente, debemos señalar que el artículo 123.4 de la LIS establece la incompatibilidad de la libertad de amortización por creación de empleo con la bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios de las mismas, y con la reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

Tras la desaparición de la exención por reinversión, que constituía un beneficio tributario sólo a favor de las empresas de reducida dimensión, quedan únicamente las dos incompatibilidades restantes: la primera, con la bonificación por actividades exportadoras regulada en el artículo 32.1 de la LIS, que permite minorar en un 99% las rentas obtenidas exclusivamente de la acti-

34 Con fundamento en el principio de igualdad y en la propia falta de disponibilidad del ingreso que legitima la imposición de intereses de demora a favor de la Hacienda Pública, creemos que deben computarse también intereses a favor del contribuyente en relación con las menores cuotas a ingresar correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003, lo que se traduce en una minoración de los intereses de demora totales a pagar a la Hacienda Pública, ya que aquéllos restarán de los calculados en relación con la cuota a ingresar del período impositivo 2001.

vidad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales y de producciones editoriales, siempre que dicha renta se reinvierta durante el propio ejercicio o el siguiente en activos que se afecten a la realización de dichas actividades.

Este último beneficio tributario tiene un ámbito mucho más restringido que la libertad de amortización por creación de empleo, ya que sólo es aplicable respecto a la renta obtenida en la actividad exportadora de un tipo muy concreto de empresas (las dedicadas a la producción cinematográfica o editorial) y siempre que se reinvierta en bienes afectos a las mismas actividades (recordemos que la afectación a las actividades productivas de la empresa no es un requisito necesario para aplicar la libertad de amortización). Ahora bien, la bonificación supone siempre una menor tributación definitiva, no sólo un diferimiento de la misma, y además alcanza una cuantía muy elevada³⁵. Por lo tanto, es previsible que la sociedad aplique preferentemente la bonificación, si es que reúne los requisitos para ello, por lo que los elementos patrimoniales concretos adquiridos con la reinversión de la renta no podrán amortizarse mediante la libertad de amortización por creación de empleo.

La segunda incompatibilidad se establece respecto de la reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 21 de la LIS, que establece un sistema de diferimiento de la renta obtenida por la transmisión onerosa de determinados bienes del inmovilizado (inmovilizado material, inmaterial o valores que representen, al menos, el 5% del capital de una entidad poseídos con, al menos, un año de antelación), siempre que el importe de la transmisión se reinvierta en la adquisición de otros bienes del inmovilizado (los mismos que hemos señalado anteriormente) en el plazo máximo de tres años después de la transmisión o en el año anterior a la misma. Pues bien, la incompatibilidad afecta a estos bienes en los que se reinvierte la renta obtenida por la transmisión, de manera que los mismos no podrán amortizarse libremente.

Debe tenerse en cuenta que la reinversión de beneficios extraordinarios tiene un ámbito subjetivo mayor, aplicable por cualquier sociedad, mientras que la libertad de amortización por creación de empleo sólo es aplicable por las

35 Si suponemos una renta de 10.000.000 ptas. obtenida por la actividad exportadora de una sociedad que reinvierte totalmente en bienes afectos a dicha actividad, podrá aplicarse una bonificación de 9.900.000 ptas. ($99\% \times 10.000.000$), lo que supone un ahorro de cuota de 3.465.000 ptas. ($35\% \times 9.900.000$).

empresas de reducida dimensión. Por otra parte, ambos incentivos ofrecen como ventaja fiscal un diferimiento del impuesto (el primero mediante el diferimiento de la renta obtenida y el segundo mediante el anticipo del gasto de amortización), aunque el importe diferido en el supuesto de reinversión de beneficios extraordinarios es menor que en el caso de la libertad de amortización, por lo que en este caso es previsible que la sociedad opte por aplicar este último incentivo fiscal³⁶.

2.2. La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

El artículo 36 bis de la LIS establece una deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, cuyo fundamento puede encontrarse tanto en la genérica legitimación que ofrece el artículo 40 de la Constitución para que los poderes públicos realicen una política orientada al pleno empleo, teniendo en cuenta las especiales dificultades que este colectivo encuentra para ejercer plenamente su derecho al trabajo reconocido en el artículo 35 de la Constitución; como, sobre todo, en la legitimación específica que ofrece su artículo 40 cuando ordena a los poderes públicos que realicen “una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”³⁷.

Por esta razón, la presente deducción nos merece una valoración positiva, pero se hecha de menos una deducción genérica por la contratación de cualquier trabajador o, al menos, de otros colectivos especialmente perjudica-

36 Pensemos en una sociedad que vende un elemento del inmovilizado material por 5.000.000 ptas., cuando su valor neto contable es de 3.000.000 ptas. En este supuesto, la sociedad podrá diferir la renta obtenida (2.000.000 ptas.) si adquiere otro inmovilizado material por importe de, al menos, 5.000.000 ptas. Si dicho inmovilizado reúne las condiciones para amortizarse libremente por creación de empleo, la sociedad tendrá que elegir entre diferir los 2.000.000 ptas. de renta obtenida por la transmisión, aplicando la reinversión de beneficios extraordinarios, o anticipar los 5.000.000 ptas. de gasto de amortización del bien adquirido, aplicando la libertad de amortización. Parece evidente que resulta más ventajosa esta última posibilidad, aunque eso sí, requerirá cumplir con los requisitos adicionales de creación y mantenimiento del empleo que hemos analizado anteriormente.

37 En este mismo sentido, el artículo 37 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos (BOE 30/04/82) dispone que “será finalidad primordial de la política de empleo de trabajadores minusválidos su integración en el sistema ordinario de trabajo o, en su defecto, su incorporación al sistema productivo mediante la fórmula especial de trabajo protegido que se menciona en el art. 41”.

dos por el desempleo (jóvenes, mayores de 45 años, parados de larga duración, etc.)³⁸.

A. Ámbito subjetivo de aplicación

Con respecto al ámbito subjetivo de aplicación, podemos decir que esta deducción puede aplicarla cualquier sociedad que genere empleo a favor de personas con minusvalía, luego no está restringida a las empresas de reducida dimensión, como sucedía con el anterior beneficio tributario.

De igual modo, dicha deducción tiene también su aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que los empresarios individuales y profesionales que calculen sus rendimientos de actividades económicas mediante el régimen de estimación directa, tanto en su modalidad normal como simplificada, pueden aplicar "los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción" (artículo 55.2, primer párrafo).

Sin embargo, los empresarios individuales que calculen sus rendimientos en el régimen de estimación objetiva sólo pueden disfrutar de estos incentivos

38 Con la anterior Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades estuvieron vigentes deducciones genéricas por creación de empleo hasta el 8 de abril de 1992, fecha en que el Real Decreto-Ley 1/1992 (BOE 07/04/92) derogó dicha deducción. No obstante, la Ley 22/1992, de 30 de julio, de medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo (BOE 04/08/92) creó una deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos similar a la vigente en la actualidad.

Por su parte, la redacción inicial de la actual LIS no contenía ninguna deducción por creación de empleo, aunque ya durante su primer ejercicio, en 1996, se aprobó una deducción para fomentar la contratación de trabajadores mayores de 45 años y de trabajadores minusválidos, a través del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, de medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE 08/06/96). Finalmente, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE 31/12/96) creó la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos que ha estado vigente desde 1997 hasta la actualidad.

Por último, no queremos dejar de mencionar algún ejemplo del establecimiento de deducciones más genéricas por creación de empleo introducidas por las Comunidades Autónomas Forales. Así, el artículo 2 de la Ley Foral de Navarra 3/2001, de 1 de marzo, sobre incentivos fiscales a la investigación, al desarrollo científico y tecnológico, y a la innovación y el fomento del empleo (BOE 16/05/01) ha establecido "con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2000" una deducción de 200.000 ptas. de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por la contratación indefinida de trabajadores desempleados de los siguientes colectivos: desempleados de larga duración, mayores de 45 años, mujeres desempleadas en profesiones y ocupaciones con menor índice de empleo femenino y jóvenes menores de 30 años que hayan recibido cursos de iniciación profesional o similares.

cuando se prevea expresamente en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 55.2, segundo párrafo), lo que en la actualidad no se ha hecho respecto de la deducción por creación de empleo. En consecuencia, estos empresarios nunca podrán aplicar este beneficio fiscal.

B. Requisitos jurídicos para su aplicación

El artículo 36 bis de la LIS establece como requisito para poder aplicar esta deducción que la plantilla media de personas con minusvalía del período impositivo en cuestión sea superior a la plantilla media de las mismas personas respecto del período impositivo anterior. Suponiendo que realizásemos la liquidación del ejercicio 2001, podríamos expresarlo del siguiente modo: $Pm\ 2001 > Pm\ 2000$. Además, podemos expresar el incremento de empleo logrado de la siguiente manera: $\Delta Pm = Pm\ 2001 - Pm\ 2000$.

En este sentido, debemos resaltar que la LIS dispone que para el cálculo de la plantilla media sólo computarán los trabajadores minusválidos con contrato indefinido y que desarrollen la jornada completa, en los términos que dispone la legislación laboral³⁹ (artículo 36 bis.2). Por consiguiente, no deben incluirse en el cálculo de las plantillas medias a efectos de esta deducción a los trabajadores no minusválidos, ni tampoco a aquellos trabajadores minusválidos contratados temporalmente, ni finalmente tampoco aquellos trabajadores minusválidos que estén empleados mediante un contrato a tiempo parcial.

Asimismo, recordemos que el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “tendrán la condición de minusválidos aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100”⁴⁰. A nuestro juicio, aunque dicha definición se efectúa “a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, cabe perfectamente aplicarla por analogía para determinar la condición de minusválido en la aplicación de la deducción por creación de empleo.

39 La LIS dispone que la contratación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos.

40 Además, añade el citado precepto reglamentario que la acreditación del grado de minusvalía deberá hacerse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas, entendiéndose en todo caso que tendrán dicha condición de minusválido quien “tenga reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez”.

Pongamos un ejemplo para comprender mejor esta deducción: una sociedad tiene contratados, a 1 de enero de 2000, a doce trabajadores, todos ellos a tiempo completo, de los cuales tres son minusválidos (dos con contrato indefinido y uno con contrato temporal). El 1 de septiembre de 2000, la sociedad convierte en indefinido el contrato temporal del minusválido. El 1 de febrero de 2001 despiden a tres trabajadores no minusválidos. Y, finalmente, el 1 de octubre de 2001 la sociedad contrata indefinidamente a dos trabajadores minusválidos, uno a tiempo completo y otro a media jornada.

Recordemos que para el cálculo de la deducción que estamos analizando, sólo tenemos en cuenta la plantilla formada por trabajadores con minusvalía, luego, tanto los trabajadores no minusválidos que existen al inicio del ejercicio 2000 (nueve), como los tres despedidos en febrero de 2001, son irrelevantes para el cálculo de la plantilla media. Por otra parte, es relevante la mera conversión del contrato temporal en indefinido realizada el 1 de septiembre de 2000, ya que desde ese momento se cumplen todos los requisitos necesarios para incluir al trabajador minusválido en el cómputo de la plantilla. Finalmente, las últimas contrataciones realizadas en octubre del 2001 no computan de la misma forma, ya que el trabajador a tiempo completo computa íntegramente, mientras que el contratado a media jornada no computa en modo alguno.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, obtenemos que la $Pm\ 2000 = (2 \times 244 + 3 \times 122) / 366 = 2,333333$, mientras que la $Pm\ 2001 = (3 \times 273 + 4 \times 92) / 365 = 3,252055$. Por consiguiente, la $Pm\ 2001 = 3,252055 > 2,333333 = Pm\ 2000$, luego hay creación de empleo para trabajadores minusválidos. Además podemos cuantificar el incremento logrado de la siguiente manera: $\Delta Pm = Pm\ 2001 - Pm\ 2000 = 3,252055 - 2,333333 = 0,918722$.

Por otra parte, queremos resaltar que, a diferencia de lo que ocurriría con la libertad de amortización por creación de empleo, en el incentivo fiscal que ahora analizamos se establece como requisito el incremento de empleo en relación con plantillas medias que la sociedad conoce en el momento de aplicar la deducción. Así, en el caso anterior, la sociedad aplicará la deducción, en la cuantía que inmediatamente vamos a ver, en la liquidación correspondiente al ejercicio 2001, que se realizará en julio del 2002, luego conoce perfectamente cuál ha sido su plantilla durante los años 2000 y 2001, únicos datos que necesitamos para su cuantificación. En este beneficio fiscal, pues, quedan descartadas las regularizaciones por errores de planificación del empresario.

C. Cálculo y aplicación de la deducción

Por lo que se refiere al cálculo del incentivo, la LIS permite una deducción de 800.000 ptas. por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de minusválidos. Por lo tanto, y siguiendo con el ejemplo anterior, la sociedad tendrá derecho a la siguiente deducción: $800.000 \times 0,918722 = 734.977$ ptas.

Por otro lado, queremos advertir que no resulta indispensable para aplicar la deducción por creación de empleo que durante ese mismo período impositivo se haya efectuado una contratación de un trabajador con minusvalía. Así, por ejemplo, pensemos en una sociedad que contrata por primera vez un trabajador minusválido (con contrato indefinido y a jornada completa) el 1 de noviembre del año 2001, y no contrata ningún otro el año siguiente. Esta sociedad tendrá derecho a practicar las siguientes deducciones por creación de empleo:

- a) En el período impositivo 2001, año de su contratación, tendrá la siguiente deducción:

$$\Delta Pm = Pm\ 2001 - Pm\ 2000^{41} = 0,167123 - 0 = 0,167123.$$

$$\text{Deducción } 800.000 \times 0,167123 = 133.699 \text{ ptas.}$$

- b) En el período impositivo 2002, cuando no hay ninguna contratación, tendrá también la siguiente deducción:

$$\Delta Pm = Pm\ 2002^{42} - Pm\ 2001 = 1 - 0,167123 = 0,832877.$$

$$\text{Deducción } 800.000 \times 0,832877 = 666.301 \text{ ptas.}$$

Obsérvese que la suma de las deducciones de los períodos impositivos 2001 y 2002 es de 800.000 ptas. ($133.699 + 666.301$), ya que esta cantidad constituye la menor tributación derivada de la contratación de un trabajador minusválido en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del empresario individual o profesional. Lo que sucede es que si la contratación se produce el primer día del período impositivo, las 800.000

41 La $Pm\ 2000 = 0$, ya que no hay ningún trabajador minusválido contratado durante ese año. Por su parte, la $Pm\ 2001 = (0 \times 304 + 1 \times 61) / 365 = 0,167123$.

42 La $Pm\ 2002 = (1 \times 365) / 365 = 1$.

ptas. minorarán íntegramente la cuota íntegra del mismo, mientras que si, por el contrario, se contrata al trabajador en cualquier otro día distinto de aquél, entonces las 800.000 ptas. se repartirán entre el ejercicio en el que se produce la contratación y el inmediatamente siguiente en función del número de días correspondiente al primer año de trabajo del minusválido que comprenda cada uno de los mencionados ejercicios.

Por último, es necesario señalar que la deducción por creación de empleo que estamos analizando, junto al resto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades contenidas en el capítulo IV del Título VI de la LIS, tendrán como límite conjunto el 35% de la cuota íntegra del período impositivo minorada en las deducciones por doble imposición y las bonificaciones del impuesto⁴³. Este límite puede ampliarse hasta el 45% si el importe de las deducciones previstas en los artículos 33 (investigación, desarrollo e innovación tecnológica) y 33 bis (fomento de las tecnologías de la información y comunicación) supera el 10% de la citada cuota (artículo 37.1 de la LIS).

Si fuera de aplicación el límite anterior, y por ello no pudiéramos aplicar la totalidad de la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, tendríamos la posibilidad de deducir las cantidades pendientes en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, con los mismos límites señalados anteriormente⁴⁴.

D. Incompatibilidades en el cómputo de trabajadores

El artículo 36 bis.3. de la LIS ordena que los trabajadores que dieran derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos no se computarán a efectos de aplicar la libertad de amortización por creación de empleo. Ello significa que si una empresa de reducida dimensión contrata a un trabajador minusválido con contrato indefinido y a tiempo completo (único supuesto común a ambos incentivos), tendrá que elegir entre computarlo en el

43 En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los citados límites se aplican sobre "la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural" (artículo 56.2 de la LIRPF).

44 De forma especial, el plazo de cinco años empezará a computarse a partir del primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos cuando las sociedades sean de nueva creación o saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación de nuevos recursos (artículo 38.1 de la LIS).

incremento de plantilla a efectos de la deducción o en los incrementos de plantilla a efectos de la libertad de amortización, pero no podrá hacerlo en ambos.

Pese a que la intención de la norma es muy clara, evitar la aplicación de dos incentivos distintos por la realización de una única actividad, puede plantearse, a nuestro juicio, alguna duda derivada de las distintas modalidades de contratación exigidas por los mencionados incentivos. Así, hemos visto que la deducción exige que el contrato sea indefinido y a tiempo completo, mientras que, por el contrario, la libertad de amortización puede aplicarse con contratación temporal o a tiempo parcial.

De esta forma, podríamos pensar en una sociedad que contratase temporalmente a un trabajador minusválido en el año 2001, computándolo en la plantilla media del período 2001/2002 a efectos de la creación de empleo que exige la libertad de amortización (obsérvese que el hecho de que se contrate temporalmente impide la aplicación de la deducción) y en la plantilla 2003/2004 a efectos del mantenimiento del empleo. Si posteriormente, pensemos en el año 2006, la sociedad convierte en indefinido el contrato temporal del trabajador minusválido, ¿podría aplicarse la deducción por creación de empleo?. Es evidente que la Pm 2006 > Pm 2005, teniendo en cuenta exclusivamente las plantillas medias de minusválidos con contrato indefinido y a tiempo completo. Sin embargo, creemos, en base a la finalidad de la norma, que una vez computado el trabajador minusválido a efectos de la libertad de amortización, no podrá computarse nunca a efectos de la deducción por creación de empleo, incluso, aunque en un ejercicio posterior se produzca la conversión del contrato temporal en indefinido.

Mayor dificultad puede plantear la siguiente hipótesis: imaginemos que la contratación anterior del minusválido se realiza indefinidamente, pero con un contrato a media jornada. En este supuesto, el trabajador ha computado como 0,5 a efectos del cálculo de la Pm 2001/2002 y de la Pm 2003/2004. Si ahora convertimos el contrato a media jornada en un contrato a jornada completa, ¿podrá aplicar la deducción por creación de empleo por el 0,5 *trabajador* que no ha computado a efectos de la libertad de amortización?. A nuestro juicio, la respuesta debe ser afirmativa porque ambos incentivos calculan el incremento de trabajadores en base a plantillas medias y teniendo en cuenta el computo persona/año, lo que permite aplicar los incentivos con fracciones de trabajadores, de modo que el 0,5 *trabajador* dará derecho a la deducción por creación de empleo en el ejercicio 2006 y no podrá computarse a efectos de la libertad de amortización por esa misma fracción.

Finalmente, podríamos plantearnos cuál de los dos incentivos resulta más conveniente en el supuesto de que pudieran aplicarse ambos (recordemos que si la sociedad no es una empresa de reducida dimensión sólo podrá aplicar la deducción). En nuestra opinión, no puede darse una solución tajante. Por una parte, tendrá que valorarse el ahorro fiscal que conlleva cada uno de los incentivos, que en el supuesto de la deducción consiste en 800.000 ptas., repartidas normalmente entre el ejercicio de la contratación y el siguiente (salvo, como hemos visto, que se contrate el primer día del ejercicio, en cuyo caso se aplicarán íntegramente al mismo); mientras que su cálculo resulta mucho más difícil en el caso de la libertad de amortización, ya que el ahorro para la empresa que supone el diferimiento dependerá de los tipos de interés vigentes durante todo el período del diferimiento (dato que es desconocido en el momento de aplicar el incentivo), del ritmo de amortización contable del inmovilizado material adquirido (que determina el plazo y ritmo de la recuperación de impuesto diferido) y del tipo de gravamen al que hubiera sido gravada la renta diferida⁴⁵. Incluso, como señalamos al exponer este último beneficio tributario, las diferencias de tipos de gravamen en el período impositivo en que se aplica la libertad de amortización y en los distintos ejercicios en que se aplican los ajustes positivos (datos también desconocidos en el momento de aplicar el incentivo) pueden suponer una mayor o menor tributación que influirá en el cálculo definitivo del ahorro fiscal.

Por otra parte, debe ponderarse también el mayor grado de incertidumbre que incorpora la aplicación de la libertad de amortización por creación de empleo, que requiere cumplir ciertos compromisos de incremento de plantilla y, sobre todo, de mantenimiento de plantilla, que pueden no verificarse en el futuro, lo que supondría la pérdida del beneficio fiscal y la consiguiente obligación de efectuar tediosas regularizaciones. Por el contrario, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos se calcula siempre con datos conocidos por la empresa en el momento de su aplicación.

Finalmente, la necesidad de invertir en la adquisición de inmovilizado material nuevo que exige la aplicación de la libertad de amortización, sin ser un obstáculo especialmente importante para una empresa en funcionamiento que, periódicamente, debe renovar su inmovilizado, supone ciertamente un requisito añadido que no se encuentra presente en la deducción.

45 Si los 15.000.000 de ptas. de amortización libre que obtenemos por el incremento de un trabajador hubieran resultado gravados al 30%, el pago del impuesto que diferimos sería de 4.500.000 ptas., mientras que si hubieran sido gravados al 35%, entonces el impuesto diferido se elevaría a 5.250.000 ptas.

2.3. El pretendido incentivo al empleo de la estimación objetiva

En un estudio dedicado a los incentivos por creación de empleo, parece lógico emprender el análisis de un beneficio tributario que tiene el título de “minoración por incentivos al empleo”. Dicha minoración está contenida actualmente en la Orden ministerial de 29 de noviembre de 2000 que introduce las instrucciones para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas sometidas al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiéndose distinguir dos partes bien diferenciadas⁴⁶:

- a) La aplicación del coeficiente reductor 0,4 al incremento del módulo *personal asalariado* producido durante el período impositivo (2001) respecto del ejercicio anterior (2000). Ello supone computar sólo el 60% de rendimiento atribuido por dicho fragmento del módulo.
- b) La aplicación por tramos⁴⁷ de unos coeficientes reductores, que oscilan entre el 0,10 y el 0,30, al resto del módulo *personal asalariado*, es decir, a aquella parte del módulo que coincide con el cómputo del período impositivo anterior. Ello supone computar entre el 90% y el 70% del rendimiento que se calcula por el personal asalariado.

En rigor, sólo del primero de ellos podría afirmarse que es un incentivo por creación de empleo, ya que para que el segundo sea aplicable basta con mantener los trabajadores existentes en el período impositivo anterior. Sin embargo, en nuestra opinión, dichas reducciones no constituyen auténticos incentivos al empleo, sino que lo único que pretenden es paliar el efecto fuertemente regresi-

46 La minoración del módulo personal asalariado en el sistema de signos, índices y módulos fue introducida por primera vez, en su modalidad de tramos, por la Orden de 25 de noviembre de 1993 (BOE 26/11/93) para el período impositivo 1994. Más tarde, la Orden ministerial de 28 de noviembre de 1995 (BOE 30/11/95) amplió dicha minoración al supuesto de crecimiento de plantilla respecto del ejercicio anterior.

47 Dichos tramos son los siguientes:

Hasta 1,00	0,10
Entre 1,00 a 3,00	0,15
Entre 3,01 a 5,00	0,20
Entre 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

vo para el empleo que supone la propia existencia del método de estimación objetiva, ya que por cada trabajador contratado se incrementa irremediabilmente la cuantía final que el empresario debe declarar como rendimiento de su actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁸.

Pongamos un ejemplo para apreciar esta circunstancia. Imaginemos un cerrajero (IAE 505.5) que tiene contratados a tres trabajadores y utiliza un vehículo con una potencia fiscal de 10 caballos⁴⁹. El rendimiento de actividad económica que debería declarar durante el año 2001 sería el siguiente:

Módulo	Nº de unidades	Ptas. por unidad	Ptas. totales módulo
Personal asalariado	3	1.062.000 ptas.	3.186.000 ptas.
Personal no asalariado	1	3.041.000 ptas.	3.041.000 ptas.
Potencia fiscal del vehículo	10	23.000 ptas.	230.000 ptas.
Rendimiento neto previo de la actividad económica			6.457.000 ptas.
Incentivo al empleo (mantenimiento)	$(1 \times 0,10 + 2 \times 0,15) = 0,4$	1.062.000 ptas.	-424.800 ptas.
Rendimiento neto resultante de la aplicación de los módulos			6.032.200 ptas.

Imaginemos ahora que el 1 de enero de 2001 el cerrajero ha contratado a un nuevo trabajador que trabaja las horas acordadas en el convenio colectivo. En este otro supuesto, el empresario deberá declarar el siguiente rendimiento derivado de su actividad durante el año 2001:

48 Además de incrementar la cuota a ingresar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, si la actividad que desarrolla el contribuyente se encuentra también en el régimen simplificado del citado impuesto.

49 Suponemos que el empresario computa por entero, ya que trabaja más de 1.800 horas anuales, y los trabajadores también, ya que trabajan exactamente las horas señaladas en el convenio colectivo del sector (las mismas horas y los mismos empleados que trabajaron el año anterior). Además, para simplificar el ejemplo, suponemos también que no existen circunstancias que permitan aplicar los coeficientes correctores, ni tampoco existen amortizaciones durante el ejercicio.

Módulo	Nº de unidades	Ptas. por unidad	Ptas. totales módulo
Personal asalariado	4	1.062.000 ptas.	4.248.000 ptas.
Personal no asalariado	1	3.041.000 ptas.	3.041.000 ptas.
Potencia fiscal del vehículo	10	23.000 ptas.	230.000 ptas.
Rendimiento neto previo de la actividad económica			7.519.000 ptas.
Incentivo al empleo (mantenimiento)	$(1 \times 0,10 + 2 \times 0,15) = 0,4$	1.062.000 ptas.	-424.800 ptas.
Incentivo al empleo (creación)	$(1 \times 0,4) = 0,4$	1.062.000 ptas.	-424.800 ptas.
Rendimiento neto resultante de la aplicación de los módulos			6.669.400 ptas.

Puede observarse claramente como la contratación de un nuevo trabajador le supone inexorablemente al empresario un incremento de su rendimiento de actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 637.200 ptas., que perfectamente puede llegar a gravarse, dada la cuantía previsible de su base imponible, a un tipo de gravamen marginal del 45%, lo que le supondrá una cuota íntegra adicional de 286.740 ptas.

Por consiguiente, podemos concluir que el pretendido incentivo a la creación de empleo no es tal cosa, debido a que la contratación de un trabajador no supone una minoración del impuesto que debe pagar el contribuyente, sino que consiste únicamente en un mecanismo para reducir parcialmente el efecto penalizador respecto del empleo (lo hace en un 40%) que es inherente al régimen de estimación objetiva, ya que el mismo calcula el rendimiento del empresario utilizando, entre otros, el número de trabajadores empleados en la actividad, prescindiendo de esta forma de la renta real obtenida por el contribuyente.

En definitiva, el empresario percibe claramente que un incremento de su plantilla supondrá necesariamente un mayor pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en ocasiones, también del Impuesto sobre el Valor Añadido, si es que se encuentra en el régimen especial simplificado en relación con este último tributo⁵⁰.

⁵⁰ En relación con el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que el módulo *personal asalariado* se calcula de la misma forma que en la estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con excepción precisamente de la aplicación de esta "minoración por incentivos al empleo". Luego, en el tributo indirecto no existe, ni tan siquiera, esta pequeña corrección al efecto regresivo sobre el empleo.

Pero es que además podemos mencionar otras normas referidas al régimen de estimación objetiva en las que puede apreciarse efectos penalizadores para la creación de empleo:

En primer lugar, el número de personas empleadas en la actividad constituye, en la mayoría de las ocasiones, la referencia para determinar el límite de inclusión en el propio régimen. Así, por continuar con el ejemplo anterior, un cerrajero que supere las cuatro personas empleadas (tanto asalariadas⁵¹ como no asalariadas) no podrá continuar determinado el rendimiento de su actividad económica mediante el régimen de estimación objetiva. Por lo tanto, si éste es su deseo, puede verse constreñido a no contratar a ningún otro trabajador para no sobrepasar el citado límite.

En segundo lugar, el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (que es uno de los índices generales del régimen de estimación objetiva), se aplica, en principio, si no se tiene personal asalariado, lo que permite multiplicar el rendimiento neto de la actividad por un coeficiente comprendido entre 0,70 y 0,80, en función de la población del municipio en el que se ejerce la actividad⁵². Ello supone, respectivamente, una bonificación del rendimiento neto entre el 30% y el 20%, respectivamente.

No obstante, cabe seguir aplicando dicho índice corrector cuando se ejerce la actividad empresarial con personal asalariado, hasta el límite máximo de dos trabajadores, aunque multiplicando entonces el rendimiento neto por un coeficiente inferior (0,9), lo que supone una bonificación de sólo el 10%. A partir de dos trabajadores no se aplica jamás dicho índice corrector. Por consiguiente, puede fácilmente apreciarse como la contratación del primer y tercer trabajador de la actividad empresarial supondrá la pérdida de dichas bonificaciones y, consecuentemente, puede incidir negativamente en la voluntad del empresario de crear empleo.

51 Además, el incentivo al empleo sólo se tiene en cuenta a efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad, pero no para el cálculo de las personas empleadas a efectos de los límites que permiten la inclusión en el régimen de estimación objetiva.

52 En concreto:

Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

En tercer lugar, se utiliza también el número de personas asalariadas, de forma regresiva al empleo, para el cálculo de los pagos fraccionados que trimestralmente deben realizar las personas físicas que desarrollen una actividad económica en el régimen de estimación objetiva. En este sentido, el artículo 103.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la obligación de ingresar en tal concepto el 4% del rendimiento neto resultante de la aplicación de los módulos el primer día del año, que se reduce al 3% si sólo se tiene una persona asalariada y al 2% si no se dispone de ningún personal asalariado. Luego, se observa con claridad como la contratación de los dos primeros trabajadores supone para el empresario un claro incremento de sus pagos fraccionados (se llegan a duplicar, al pasar de cero a dos trabajadores), lo que puede influir negativamente a la hora de tomar la decisión de crear empleo.

En último lugar, y como ya señalamos en otros apartados de este estudio, no resulta posible para los empresarios que calculen sus rendimientos económicos por el régimen de estimación objetiva aplicar la libertad de amortización por creación de empleo, ni tampoco la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Ello supone una limitación de la eficacia de estos incentivos fiscales, que no operan respecto de estas actividades, y un empeoramiento de la situación tributaria de estos empresarios que, en modo alguno, queda compensada con la pretendida “minoración por incentivos al empleo”.

En sentido opuesto, podemos mencionar también otras normas contenidas en la Orden ministerial que tratan de paliar, al igual que la minoración que estamos analizando, este efecto perjudicial para el empleo que provoca el tomar al personal asalariado como módulo en el cálculo del rendimiento neto del empresario, lo que ocurre en todas las actividades, excepto en las agrícolas, ganaderas y forestales. De esta forma, puede verse la regla que permite computar el 60% de los trabajadores menores de 19 años, de los que presten sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación y de los trabajadores discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 33%.

De igual modo, el artículo 3.3 de la Ley 64/1997 que regula incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y de la estabilidad en el empleo, precisamente, consciente de este efecto regresivo para la creación de empleo del régimen de estimación objetiva, estableció que no se computasen en el cálculo del módulo *personal asalariado*, durante los veinticuatro meses siguientes a su contratación, a aquellos trabajadores que fueran contratados durante la vigencia de los citados incentivos, es decir, desde el 17 de mayo de 1997 hasta el 17 de mayo de 1999.

Finalmente, de forma coyuntural, durante los períodos impositivos 1999 y 2000⁵³, pero no ya para el año 2001, estuvo vigente una regla que permitía reducir el rendimiento neto de la actividad económica determinado mediante el régimen de estimación objetiva en un 12% (en lugar de hacerlo en un 7%, que era lo establecido con carácter general) cuando el módulo *personal asalariado* hubiera sido superior, al menos, en un 0,75 al mismo módulo del período impositivo anterior.

2.4. Los incentivos al cobro de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único

Para concluir este estudio, creemos oportuno mencionar dos normas tributarias que pretenden que la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no sea un obstáculo a la puesta en práctica de la normativa laboral⁵⁴ que permite a una persona desempleada cobrar su prestación por desempleo en un pago único, siempre que sea con la finalidad de que el capital percibido le permita generar su propio empleo, bien como socio de trabajo de una cooperativa de trabajo asociado o de una sociedad laboral, bien como trabajador autónomo⁵⁵. Dichas medidas son:

a) Una exención de la prestación recibida en forma de pago único, con el límite de 2.000.000 ptas.⁵⁶, siempre que se destine a la finalidad mencionada. Dicha exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación

53 Vid. artículo 22 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (BOE 30/12/98) y artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 30/12/99).

54 Esta posibilidad viene establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (BOE 02/07/85).

55 La posibilidad de percibir la prestación por desempleo en su modalidad de pago único con la finalidad de iniciar una actividad como trabajador autónomo fue suprimida por la disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 1/1992, de 3 de abril, de medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo (BOE 07/04/92); posteriormente convalidado por la Ley 22/1992, de 30 de julio, de medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo (BOE 04/08/92).

Sin embargo, dicha posibilidad ha sido restaurada con un carácter muy específico por el artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 31/12/98) a favor exclusivamente de aquellos trabajadores minusválidos que se conviertan en trabajadores autónomos.

56 El límite de 2.000.000 ptas. ha sido introducido por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 30/12/00), con efectos desde el 1 de enero de 2001. El límite vigente hasta el año 2000 estaba fijado en 1.000.000 ptas.

durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado⁵⁷, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo (artículo 7.º de la LIRPF).

Lógicamente, si la cantidad percibida superase la cifra indicada, el contribuyente deberá tributar como rendimiento del trabajo, pero sólo por el exceso sobre los 2.000.000 ptas. mencionados.

b) Una regla especial de imputación temporal que permite el diferimiento de la tributación correspondiente a la prestación por desempleo, ya que el contribuyente puede en estos casos imputarla “en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación” (artículo 14.2.c., párrafo primero, de la LIRPF).

Se evita de esta manera un doble perjuicio para el contribuyente que recibe la prestación por desempleo en forma de pago único: por un lado, la anticipación del pago del impuesto que hubiera conllevado declararla conforme a la regla general de imputación de los rendimientos del trabajo en el momento en que son exigibles por su perceptor (artículo 14.1.a. de la LIRPF). Por otro lado, el posible incremento de la tributación que pudiera provocar la acumulación de toda la prestación en la base imponible general de un solo ejercicio, teniendo en cuenta la progresividad de la tarifa del impuesto⁵⁸.

Además, el segundo párrafo del mismo artículo 14.2.c. de la LIRPF, consciente de la existencia de una exención de la prestación hasta el límite de 2.000.000 ptas., dispone que la “imputación se efectuará en proporción al tiempo en que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único”. Con ello, se distribuye proporcionalmente el efecto de la exención sobre la tributación del resto de la prestación por desempleo.

57 Como bien señala PÉREZ ROYO, “sólo se perderá la exención cuando el trabajador abandone voluntariamente la cooperativa de trabajo asociado o sociedad laboral dentro de los cinco años siguientes a la recepción del pago único, no cuando se trate de un abandono por disolución de tales entidades”, en PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, tercera edición, Madrid, 2000, pág. 54.

58 En palabras de CALVO ORTEGA, “se trata de impedir que la progresividad del impuesto lesione la finalidad del pago acumulado, que es favorecer el autoempleo del contribuyente”, en CALVO ORTEGA, Rafael, “Hecho imponible, no sujeción. Exenciones. Sujetos pasivos”, en AA.VV. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 30.

Pongamos un ejemplo que clarifique este punto. Imaginemos que un señor percibe en octubre de 2001 una prestación por desempleo en forma de pago único de 3.600.000 ptas., que se corresponde con su derecho a percibir una prestación mensual por desempleo de 150.000 ptas. durante 24 meses (desde octubre del año 2001 hasta septiembre del año 2003)⁵⁹. En este supuesto, sabemos que, por aplicación de la exención de 2.000.000 ptas. establecida en el artículo 7.n., el contribuyente sólo tendrá que tributar como rendimiento del trabajo por 1.600.000 ptas., en principio durante el período impositivo 2001, año en el que ha resultado exigible dicha prestación.

Pero si opta, además, por aplicar la regla de imputación temporal del artículo 14.2.c. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente podrá declarar el 1.600.000 ptas. repartido de la siguiente forma y en los siguientes períodos impositivos: 200.000 ptas. en el año 2001 ($1.600.000 \times 3 / 24$), 800.000 ptas. en el año 2002 ($1.600.000 \times 12 / 24$) y 600.000 ptas. en el año 2003 ($1.600.000 \times 9 / 24$).

Finalmente, queremos efectuar una valoración positiva de estas normas que, a nuestro juicio, pueden calificarse como incentivos a la creación de empleo, ya que, en el caso de la exención, se produce una menor tributación del contribuyente cuando destina la renta obtenida a la creación de su propio empleo, que anteriormente no existía, bien en una entidad (cooperativa o sociedad laboral⁶⁰), bien como trabajador autónomo. De igual modo, la regla de imputación temporal provoca un diferimiento del tributo para el contribuyente cuando se da esa misma conducta de creación de su propio empleo.

Aunque, en estos casos no pueda hablarse propiamente de la contratación de personal asalariado, creemos que, como ha afirmado CALVO ORTEGA en relación con la exención mencionada, se “busca la creación de empleo a través de favorecer una aplicación concreta y capitalizada de la correspondiente prestación”⁶¹.

59 Con ánimo de simplificar el ejemplo, omitimos el obligado descuento del interés básico del Banco de España que debe realizarse, de conformidad con el artículo 1.2 del Real Decreto 1044/1985, para calcular el valor actual del importe total de la prestación.

60 A nuestro juicio, dichos incentivos son compatibles con los que pudiera disfrutar la cooperativa o sociedad laboral derivados de la admisión de socios trabajadores conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (pensemos, por ejemplo, en la deducción por creación de empleo).

61 CALVO ORTEGA, R., *ob. cit.*, pág. 45.

III. CONCLUSIÓN

Los incentivos fiscales pueden constituir un instrumento de especial importancia en la creación de empleo, cuya legitimidad constitucional queda amparada en el derecho de todos los ciudadanos al trabajo y en el mandato dirigido a los poderes públicos para que realicen una política económica orientada al pleno empleo, siempre que dichos incentivos guarden la debida proporcionalidad al fin perseguido de conformidad con el principio de igualdad y no dañen los principios específicamente tributarios.

A nuestro juicio, un incentivo fiscal a la creación de empleo se caracteriza por la presencia de dos notas diferentes: por un lado, que entre los requisitos necesarios para su aplicación se encuentre la obligación del contribuyente de contratar personal asalariado o de incrementar la plantilla de trabajadores asalariados respecto de un período de tiempo anterior. Por otro lado, que la consecuencia jurídica de su aplicación suponga una minoración o diferimiento de la tributación del contribuyente respecto de la tributación que le correspondería si no adoptase la conducta que se pretende incentivar (la creación de empleo).

En la actualidad, y dejando al margen las bonificaciones de las cuotas empresariales a la Seguridad Social, pueden señalarse los siguientes incentivos a la creación de empleo: la libertad de amortización por creación de empleo, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, los coeficientes reductores en la estimación objetiva y los incentivos al cobro de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único.

Sin embargo, creemos que existen razones para mostrarse críticos con los incentivos mencionados anteriormente. En primer lugar, la libertad de amortización por creación de empleo constituye un instrumento relativamente complejo que obliga al empresario a efectuar un auténtico esfuerzo de planificación fiscal, ya que su aplicación depende de las plantillas medias que la empresa alcanzará en ejercicios futuros, introduciendo, pues, un elemento de incertidumbre que obligará, en muchas ocasiones, a efectuar tediosas regularizaciones ante los errores de cálculo cometidos por el empresario en relación con la evolución de su plantilla. Por otra parte, tiene el inconveniente añadido de que no es de aplicación general, ya que se encuentra limitado a las empresas de reducida dimensión, y además no estimula adecuadamente la contratación indefinida.

A nuestro juicio, podría mejorarse dicho incentivo sustituyendo el requisito de mantenimiento del empleo durante veinticuatro meses adicionales por la exigencia de que la plantilla media se calcule sobre trabajadores con contrato inde-

finido, con lo que reduciríamos drásticamente el problema de incertidumbre y, simultáneamente, incentivaríamos específicamente la contratación indefinida.

En segundo lugar, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos nos merece una valoración más positiva, aunque tiene como principal inconveniente su limitación a este colectivo, ya que, a nuestro juicio, si se persigue realmente que este instrumento tenga una significativa eficacia en la generación de empleo, debería regularse de forma genérica para la contratación de cualquier trabajador (sin perjuicio de que la cuantía concreta de la deducción pudiera ser superior para la contratación de un trabajador minusválido) o, al menos, extenderse a otros colectivos con especiales dificultades para encontrar empleo (jóvenes, mayores de 45 años, parados de larga duración, etc.).

En tercer lugar, no consideramos que los coeficientes reductores del módulo personal asalariado en la estimación objetiva constituyan auténticos incentivos a la creación de empleo, ya que, como hemos tenido ocasión de ver, las reglas de cálculo de este sistema provocan un incremento inevitable de la tributación cuando se produce la contratación de personal asalariado. A lo sumo, cabe calificarlos como medidas que minoran levemente el efecto regresivo que para el empleo supone la propia existencia del método de estimación objetiva.

Finalmente, valoramos positivamente los incentivos al cobro de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, tanto la exención como la regla de imputación temporal que permite el diferimiento, ya que elimina eficazmente el posible obstáculo fiscal a la creación del propio empleo.